

27311

14



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. AURELIO CAPPABIANCA

- Presidente - Ud. 08/10/2014

Dott. MARIO CIGNA

- Consigliere - PU

Dott. MASSIMO FERRO

- Consigliere -

Dott. GUIDO FEDERICO

- Rel. Consigliere -

Dott. ROBERTA CRUCITTI

- Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 19596-2010 proposto da:

SRL in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA presso lo studio dell'avvocato appresentato e difeso dall'avvocato giusta delega in atti;

- ricorrente -

2014

contro

3081

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

Oggetto

\*TRIBUTI

R.G.N. 19596/2010

Cron. 2734

Rep.

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 8/2010 della  
COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di LATINA, depositata il  
04/02/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 08/10/2014 dal Consigliere Dott. GUIDO  
FEDERICO;

udito per il ricorrente l'Avvocato che ha  
chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. ENNIO ATTILIO SEPE che ha concluso per  
il rigetto del ricorso.

### Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate rettificava la dichiarazione dei redditi della \_\_\_\_\_ ri relativi all'anno \_\_\_\_\_ d'imposta 2002, assumendo il carattere fittizio del finanziamento di 23.700.000,00 euro, acceso dalla \_\_\_\_\_ srl con l' \_\_\_\_\_ per l'acquisto della partecipazione della \_\_\_\_\_ srl, società che veniva successivamente incorporata dalla contribuente.

L'Ufficio riteneva che l'operazione dovesse qualificarsi come elusiva ai sensi dell'art. 37 bis Dpr 600/73 e negava pertanto la deducibilità degli interessi passivi, per un ammontare di 133.898,00 euro, maturati nel 2002 sul predetto finanziamento.

Di conseguenza accertava una maggiore Irpeg, nonché una maggiore Irap per un ammontare di 7.030,00 euro, accertamento quest'ultimo, che veniva successivamente annullato in sede di autotutela.

La CTP di Frosinone dichiarava cessata la materia del contendere quanto all'accertamento Irap, poiché lo stesso era stato annullato in sede di autotutela, e respingeva il ricorso della contribuente avuto riguardo all'Irpeg.

La CTR del Lazio - sez. staccata di Latina - con la sentenza n.8/40/10 respingeva l'appello della società.

La CTR affermava, in particolare, che seppure la \_\_\_\_\_ non rientrava nell'ambito della letterale previsione dell'art. 3 DM 21.11.2001 era comunque una finanziaria con struttura di holding, che godeva di benefici fiscali rispetto ai regimi di tassazione dell'Italia e di altri paesi.

Ravvisava, pertanto, la sussistenza dei presupposti dell'art. 76 comma 7 bis TUIR e 37 bis Dpr 600/73 in quanto l'operazione - di finanziamento - in oggetto aveva generato interessi passivi in favore di un'ente con sede in un paese a bassa fiscalità quale il Lussemburgo.

Avverso detta sentenza ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad otto motivi, la contribuente.

L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

### Motivi della decisione

Deve anzitutto esaminarsi la dedotta eccezione di difetto di giurisdizione, sollevata dalla contribuente con il settimo motivo di ricorso.

Il motivo è inammissibile.

La contribuente non contesta infatti la giurisdizione esclusiva delle Commissioni Tributarie in materia, ma pone una censura concernente il merito della pronunzia, lamentando che la CTR abbia posto in essere un giudizio sul difetto di valide ragioni economiche esorbitando dai suoi poteri.

Si è dunque, all'evidenza, in presenza di censura del tutto estranea al dedotto profilo del difetto di giurisdizione.

Cio' posto possono senz'altro esaminarsi, per ragioni di priorità logica, il secondo e terzo motivo di ricorso.

Con il secondo motivo la contribuente deduce la violazione dell'art. 24 Dlgs. 546/92 in relazione all'art. 360 n.3) lamentando che la CTR non si sia pronunziata sulla propria eccezione di nullità della sentenza della CTP che aveva ommesso di rilevare l'inammissibilità della deduzione, in sede contenziosa, di nuovi motivi di contestazione che non erano stati dedotti nell'avviso di accertamento.

Il motivo è fondato.

L'Agenzia ha infatti introdotto soltanto in sede contenziosa la violazione da parte della contribuente dell'art. 76 comma 7 bis TUIR fondando la ineducibilità degli interessi passivi sul rilievo che nel caso di specie i costi derivavano da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate in Stati e territori non appartenenti all'Unione Europea ed aventi regimi fiscali privilegiati.

La sentenza della CTP ha fondato proprio sulla violazione di detta disposizione la reiezione del ricorso del contribuente e tale statuizione veniva confermata dalla CTR, che in tal modo implicitamente disattendeva l'eccezione di "novità" della questione, sollevata dalla contribuente nell'atto di appello.

Orbene, secondo il consolidato orientamento di questa Corte, cui intende senz'altro darsi continuità, le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è un giudizio di impugnazione dell'atto. Il che preclude all'Ufficio finanziario il potere di porre a base della propria pretesa ragioni diverse e di modificare nel corso del giudizio la motivazione dell'atto (Cass. 10585/2011).

Nel caso di specie il riferimento alla specifica violazione dell'art. 76 comma 7 bis TUIR (nella formulazione all'epoca vigente), che non era contenuto nell'avviso di accertamento impugnato, non può considerarsi una mera precisazione dell'originaria contestazione e la relativa statuizione del giudice non costituisce una diversa qualificazione giuridica della fattispecie, ma incide direttamente sugli elementi costitutivi della pretesa fiscale e, più in particolare, sugli elementi fattuali rilevanti ai fini dell'individuazione del presupposto impositivo.

Con il terzo e quinto motivo di ricorso, che, in quanto strettamente connessi possono essere unitariamente esaminati, la contribuente deduce la nullità della sentenza per omessa e contraddittoria motivazione in relazione all'art. 360 n.5) cpc e violazione dell'art. 76 comma 7 bis TUIR e dell'art. 3 DM 21/11/2001, sul presupposto della mancanza di un'apprezzabile convenienza economico-gestionale dell'operazione e per aver ritenuto l'applicabilità al caso di specie dell'art. 76 comma 7 bis, pur avendo dato atto che la società non rientrava nell'ambito della previsione dell'art. 3 DM 21/11/2001, che per il Lussemburgo era limitato alle sole holding di cui alla locale legge 31 luglio 1929.

I motivi appaiono fondati.

La sentenza della CTR ha infatti apoditticamente ritenuto l'applicabilità dell'art. 76 comma 7 bis TUIR per il solo fatto che la avesse sede in Lussemburgo, nonostante la specifica previsione contenuta nell'art. 3 DM 21/11/2001 che, per il Principato del Lussemburgo limitava l'applicabilità di cui all'art.1 alle sole holding di cui alla locale legge 31 luglio 1929.

Con il quarto, sesto ed ottavo motivo di ricorso la ricorrente deduce il vizio di violazione dell'art. 37 bis Dpr 600/73 in relazione all'art. 360 n.3) cpc, nonché l'omessa motivazione circa la sussistenza di un presunto abuso del diritto in relazione all'art. 360 n.5) cpc.

I motivi che in ragione della loro intima connessione possono essere unitariamente esaminati sono meritevoli di accoglimento.

La CTR ha infatti affermato che l'operazione in oggetto era priva di valide ragioni economiche omettendo di considerare da un lato la natura della società lussemburghese, ritenuta senz'altro riconducibile alla più restrittiva previsione dell'art.3 DM 21/11/2001, e dall'altro non si è in alcun modo dato carico di verificare ed argomentare l'affermata assenza in concreto di valide ragioni economiche dell'operazione.

La CTR si è limitata ad affermare, apoditticamente, che l'operazione non evidenziava alcuno scopo di natura economica, mancando un impatto di tipo economico sulle attività svolte, "anche in ragione del fatto che il gruppo controllava già da prima le attività oggetto di operazioni straordinarie sia dal punto di vista societario che gestionale, riducendo i vantaggi dell'operazione a vantaggi solo sotto il profilo fiscale."

Si osserva al riguardo che come questa Corte ha già affermato, in materia tributaria, costituisce condotta abusiva l'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il fisco, sicché il divieto di siffatte operazioni non opera qualora esse possano spiegarsi altrimenti che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta, fermo restando che incombe, sull'Amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale (Cass. 4603/2014).

Nel caso di specie la CTR non si è attenuta a tale criterio ermeneutico.

Il giudice di appello non ha infatti in alcun modo analizzato lo schema negoziale utilizzato e la sua liceità e ragionevolezza, né le complessive conseguenze dell'operazione.

Non ha dunque correttamente applicato i principi in materia di onere della prova in materia di abuso del diritto ex art. 37 bis Dpr 600/73 come sopra richiamati, posto che l'utilizzo di un finanziamento per un'operazione di acquisto di una partecipazione azionaria di una società, successivamente incorporata, non appare di per sé priva di una valida giustificazione economica, né idonea a far presumere l'esclusivo o predominante scopo di eludere il fisco o di ottenere un indebito risparmio fiscale.

La sentenza della CTR va dunque cassata con rinvio ad altra sezione della medesima CTR, per un nuovo esame delle risultanze istruttorie nel senso indicato in motivazione, nonché per la regolazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte respinge il settimo motivo di ricorso,

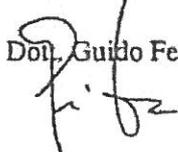
Accoglie il secondo e terzo, quarto, sesto ed ottavo motivo, assorbiti gli altri.

Cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per la regolazione delle spese del presente giudizio di legittimità, ad altra sezione della medesima CTR.

Così deciso in Roma l' 8 ottobre 2014

L'Estensore

Dot. Guido Federico



Il Presidente

dott. Aurelio Cappabianca



Il Funzionario Giudiziario  
Marcello BAragona

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
IL 23 DIC. 2014



Il Funzionario Giudiziario  
Marcello BAragona

